

大正四年六月二十一日第三號(每星期一出版)

(禁轉載)

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第 卷六十二第

行發日一月一年三和昭

特別號

法人に關する重複課税の問題 . . . 法學博士 神戸 正雄

ハイデッガーの關心論 . . . 文學博士 米田庄太郎

動物界の道德 . . . 理學士 川村多實二

長崎貿易に於ける銅及銀の支那輸出に就いて . . . 文學博士 矢野 仁一

型について . . . 法學士 恒藤 恭

アダム「富國民論」の研究對象并に方 . . . 法學士 石川 興二

奧羽諸藩における赤子養育仕法 . . . 經濟學博士 本庄榮治郎

自作農地の創設及維持 . . . 法學博士 河田 嗣郎

專賣類似の仕法に基百姓一揆 . . . 經濟學士 黑正 巖

經濟論叢

第二十六卷 第一號 (通卷第百五拾號)

昭和三年一月發行

論叢

法人に關する重複課税の問題

神戸 正雄

緒言 本論の目的

第一段 法人重複課税問題と所得税 (一) 所得税 (二) 其他の諸税 (A) 個人のみに関する税 (B) 法人のみに関する税 (C) 個人にも法人にも關する税)

第二段 法人重複課税の當否

其一 法人重複課税反對論と其批判 (一) 所得及所得税の性質上 (A) 其說 (B) 其批判 (二) 能力原則及課税技術上 (A) 其說 (B) 其批判 (三) 國民經濟上 (A) 其說 (B) 其批判

其二 法人重複課税賛成論 (一) 所得の性質上 (二) 所得税の性質上 (三) 能力原則上 (四) 國民經濟上 (五) 社會政策上 (六) 課税技術上 (A) 法人個人双方にての課税の進むべき理由 (B) 法人個人双方にての課税の避くべからざる若干の缺點)

結論 (全文の要旨)

論叢 法人に關する重複課税の問題

第二十六卷

一 第一號

一

緒言

我國の所得税は法人所得については、當初は全く法人に就いてのみ課税して居たのであつたが、大正九年の大改正に際し、法人よりの配當にして箇人の所得となるものにも、他の箇人所得と綜合して(尤も四割控除の特典を以て)課税することになつて、其と同時に法人に於て課税する事を残したからして、少くとも法人の配當については、法人と箇人とで二重に課税せらるゝことになつたとも見られる。其配當といふ同一の課税物件が、異つた税に依り、又は異つた團體によりて二重に課税せられるならば、まだしもであるが、同一の國家により、所得税てふ同一の税によりて二度課税せられるのは不都合ではないか、許すべからざる重複課税ではないかといふことが一の問題となる。最近に私の發表した論文では、私は之を可否問題となる重複課税として、問題の決定を留保したが、¹⁾其後、各國の實例を精査し、並に之に就いての諸家の見解を細察するに及んで、むしろ之が或程度の重複課税の已むを得ざることを認むるに至つた。私は茲に其次第を述べる。其は我國現行税の解釋を爲す上にも有益であらうと思ふからして、敢て茲に之を述ぶるのである。發表の便宜上、先以て其理論的方面を述べて、實例的方面を次回に譲る。

第一段 法人重複課税問題と所得税

(一) 所得税——法人重複課税の問題は凡べての税について起るのではない。税質上、人税に起るので、我國の如く人税として財産税を缺き、所得税のみを有つ處では、所得税にのみ起ることになる。此にて簡人のみに就きて法人配當を課税するか、法人のみに就きて之を課税するか、將た双方にて課税するか、双方にて課するとして、完全に之を課するか、一部宥恕を行ふか、といふ事が問題となり得る。

(二) 其他の諸税

A) 簡人のみに關する税——例之、相続税、狩獵免許税、噸税、登録税の一部にして人の資格に關するもの、如きは、税質上、又は課税物件又は納税義務者の性質上、簡人だけに關するものであつて、法人に關しないから、法人乎簡人乎といふ問題は當然起らない。

B) 法人のみに關する税——例之、兌換銀行券發行税、取引所營業税、登録税の一部にして法人に關するもの、如き、も亦税質上、當然に法人のみに關するから、法人乎簡人乎の問題は起らぬ。そして法人に之を課した以上、其上にも簡人にも課するといふことはない。併し轉嫁の關係からして税が簡人に及ぶといふことはあるかも知れない。

(C) 箇人にも法人にも關する税——普通の收益税消費税交通税は、前記(A、B)の如き特例に屬せぬ以上は、物を見て人を見ず、課税物件たる事實、又は物體の存する以上は之を課し、納税義務者が箇人であるか、法人であるかによりて區別しないものであつて、假りに、之を法人に就いて課したとしても、其上にも、其成員たる箇人に課するといふ事はないのであるから、法人乎箇人乎といふ問題、法人に關する重複課税の問題は起らぬ(註一)。

(註一) ビューラーは、當該租税事實(商品生産、土地收得、商品取引等)は其が法人に於てのみ行はれて其成員にて行はれな
いときには、法人を租税に引入るゝことが辯護せられる。之によりて生じた消費及取引税には唯、法人のみが引入らるゝ
を得る。此事は營業税にも當るといふが、其通りであり、尙ほ彼は、獨逸現行の消費税、多くの交通税、收益税にては、租
税事實を充たす者が租税義務あることとなるといふて居る。³⁾

第二段 法人重複課税の當否

其一 法人重複課税反對論と其批判

(一) 所得及所得税の性質上

(A) 其說——(イ)元來、所得税は自然人即ち箇人を土臺として、其受入れる所の凡べての所得を人的に綜合して課すべきものであり、そして其が個別的でなく、物的でなくて、人的に綜合的に課税さるゝ所に特色があり長所がある。法人を所得税で課税しては之を破ることになる。(ロ)又其所

3) Bühler, Allgemeines Steuerrecht (1927), S. 158-159.

得には本来、人の消費すべき分前といふことの意味があり、簡人に於ける所得には此意味があるけれども、法人に於ける其れには此意味はない(註三)。法人が所謂所得を舉げたとしても、其はまだ本當に所得といふほどの資格はなく、其が懸がて簡人に歸し、何時かは簡人に其所得として歸屬すべきもので、此に至つて初めて所得としての意味が完成すべきであり、法人の所得といふだけでは、まだ所得が完成しない(註三)。法人の所得は法人から見れば所詮、彼自らの物とならずして簡人に移り往くべきものであり、簡人から見れば一の収益であり(註四)、一の投資所得である(註五)。簡人が法人の社員となつて居るといふ事は、丁度、彼が公債や社債に投資し、土地や家屋に投資したのと同じである。彼が此等の物に投資したときに、彼は其所得につき所得税からして一重だけ課税せらるゝとするならば、法人に投資したときにも一重に課税せられて然るべきである。だからして出来れば法人の配當については簡人の處で綜合して課すれば足るのである。課税の便宜上、法人の處で課するといふのも或は仕方がないが、其れなれば公債社債銀行預金の利子、貸付信託の利益などと同じやうに、其れだけにして置いて、其の上にも簡人の處での綜合課税はしないやうにしなければならぬ。といふのである。

(註二) ファイナンスは、所得の目的が人的の生活需要に應ずるといふことに存するときには、所得の意義は自然人のみに限ることとなるといふて居る。

(註三) テツシエマツヒアーは、反對説は之について疑もなく、重複課税だといふ。眞實の所得は本來、唯だ人的消費、家計、人的生計の土臺として役立つ所の人的の分前だけであつて、法人は消費することは出来ない。此には所得の人的意義は一般に考ふるを得ぬ。

此はむしろ客觀的収益に關し、終局の所得收得者たる自然人に更らに分配されなくてはならぬ。其處に初めて所得となり、其が恰かも株主にて現はるゝといふて居り、クラインウエヒターは、問題となる所得の本來の收得者は唯、社員のみであつて、會社を會社としてではない。會社は嚴格にいふて所得を有たない。單に儲けた額を受領し、併し其を自分の爲めに持たないで、社員に分配するのだといひ、バステールは、會社税は分析すれば眞實には株主の税に外ならぬ。隨て株主の上の全負擔を見積ることによりて計算さるべきである。——經濟上から見ると、會社は其社員に所得を分配する方便であり、隨て會社の上の税は、之から受領する階級の或のもの又は凡べてのものに歸するといひ、レユナイダーは、立法者は、會社が會社としては所得及財産を有たずといふ見解を有し得といふて居る。⁵⁾

(註四) テツシエマツヒアーは、法人に於ける所得は、客觀的の収益に關すといふて居る。⁶⁾

(註五) テツシエマツヒアーは、株主は其經濟的地位よりすれば、資本家に外ならぬといふ。⁷⁾

(B) 其批判——此説は一應は尤ものやうにも聞ゆる。又理想としては相當尊重すべき考方である。所得税が本來、自然人を土臺として其に入り來る凡べての所得を綜合的に課税することに於て特別の意義を有つこと、所得が結局人の消費に歸することに於て重き意義あることも、認めなければならぬ。けれども、實際の立法は却々理想的のみにみは出來得ぬ。實際の必要及便宜からいふと、所得につきて、人の消費に關する所得部のみに拘泥することは出來ない。投資さるゝに止まる所得部をも租税としては捕捉しなければならぬ。さもないと遁脱の間隙を多く作ること

5) Teschemacher, Einkommensteuer. (Handbuch d. Fw. II) S. 72. Kleinwächter, a. a. O. S. 190. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 332. 451. Schneider, Steuersystem und Steuerpolitik in der Schweiz (1925) S. 55.

6) Teschemacher, ebenda.

7) Teschemacher, ebenda.

になるといふ不都合を生ずる。所得税を以て簡人を中心とした税とすることも理想としては良いが、實際、法人の發達の盛んな此現代に於ては、餘程の度まで法人を法人として、簡人と對等に扱ふといふ考を排し去ることは出来ぬ。假令何程か法人と簡人との關係に考へて、多少の斟酌を加ふるにもせよ、別に又多少、法人の獨立人格にも考へて、法人としての課税を爲すのは避けられない。之を全く無視するといふのは、法人に關する法制、其から受くる法人關與者の特別利益を課税上に不問に附するといふ誹を免れない。特に課税の技術上又は便宜上からいふと、簡人にてのみ課税するときは、會社法人に於ける留保所得を捕捉し得ぬことゝもなり、隨ふて此見地からして法人をも課税することを便とし、さりとて法人のみの課税では簡人に於ける所得の綜合課税が達せられぬから、不徹底ながらも簡人、法人双方にて課税するのが、實際的なる課税の方法だといふことになるのである。

(二) 能力原則及課税技術上

(A) 其説——(イ) 法人に於ける所得といひ其の簡人に於ける配當といひ、兩者の一致するだけでは同一の課税物件であり、之を法人、簡人の双方にて課税するのは重複課税として、他所得との鈞合上、能力に不相應に重き課税として排斥しなくてはならない(註六)。法人は、問題となるのは勿論、營利法人のみだが、斯の如きものは、營利の世界に於て多數人の資本を結合して、法制の保

護の下に大に活動することが出來、大體、一箇人よりも有利なることが出來、即ち箇人よりも能力の一層大いものだから、此場合、重複課税となつて重い課税をしても差支ないやうにも考へられるけれども、一方には箇人にも法人會社以上に大な資力、隨つて大な能力を有つがあり(註七)、且つ齊しく法人の社員株主の中にも、非常に小さな資力を有つ者の存することを考へると(註八)、一概に法人關係を重課することに躊躇しなくてはならぬといふことになる。(ろ)それから法人と箇人との重複課税するときに、少くとも其の法人に課するだけでは、所得の本來の人税たる性質が失はれて、物税となり収益税となり、各箇人の全き能力に對しての累進課税といふことの出來得ぬことになるといふ不都合をも生ずる(註九)。といふのである。

(註六) クラインウエヒターは、會社と社員との課税の場合には當然に重複課税がある。何せなれば同一の所得が二度、同一税を課せらるゝからといひ、ヘツケルも、立法者は一般に、會社及社員を共に課税する方法を採つた。隨ふて假令多少の緩和手段があつても、原則上の重複課税があることとなるを爲し、フィスチングは、社員を其株の収益につき特段に課税することの傍に、營利會社の所得を課税することは、事實上、社員の重複課税に導くといひ、コンラッドも、法人は重複課税とならざるだけにてのみ課税すべきものだと爲し、セリグマンも、法人の株又は財産が課税せらるゝときには、其株主は免稅せらるべきであると爲し、スパイザーに依ると、瑞西聯邦の一八八五年法では、株主と會社との同時課税は、商法上許すべからざる重複課税だとせられたといふことだ。

(註七) フィスチングは、經濟界に於て社員の多數の資本結合といふことが與ふる利益への指示を以て、營利會社の所得課税を理由づけることは次の理由に依つて辯護されないことになる。即ち箇人營業者であつて大な固定及運轉資本を有ち、自力

8) Kleinwächter, a. a. O. S. 190. Heckel, Fw. I. S. 382. Fuisting, a. a. O. S. 189. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 71. Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 315. Speiser, Verbot der Doppelbesteuerung. S. 23.

にて(獨力にて)、營利會社と同一の大き、一部は、一層大なる經營を行ひ得るほどの者が、重複課税を課せられないといふことに依つてであるといふて居る。⁹⁾

(註八) ロツシア人は、會社と社員とを二重に課税することは、多數の小株主を考慮しないものであるといふて居る。¹⁰⁾

(註九) クラインウエヒターは、會社課税は全く人税の性質を失ひ、收益税となり、所有者の人格を顧慮しないで、問題となる財産の收益の一部を前引きすることゝなるといふて居る。¹¹⁾

(B) 其批判——成程、法人に於ける所得と箇人に於ける配當とが其一致するだけでは同一物件であり、之を双方にて課税するのは、箇人が其資本を他の方面に投下した場合と比較して過重の負擔のやうでもあるが、前にも少しく説き、後に詳しく説くであらう如くに、法人と箇人とを獨立した別箇の人格者としても考へて課税方法を組立てるの必要もあり、更らに法人組織を以て、箇人營利の一方と爲し、法人への課税を箇人への課税に外ならぬとしても、此が箇人單獨にては爲し得べからざる事業を爲し得て、其箇人の能力を一層大ならしむるものとも見られ、隨ふて此に單純なる箇人の場合よりも重く課税せられることゝなつても仕方なきものとしなければならぬ。法人必ずしも大規模でなく、箇人にして此法人中の小さなものよりも大なるものがあり、隨ふて法人を箇人よりも重く課するのは不當ではないかともいふが、其箇人にして大なる力を以て仕事を爲すほどの者は、恐らくは其大いのに相應して累進的に重い率が課せられることゝなつて、間々、法人、箇人双方に於ける課税の合計よりも重い負擔ともなる事によりて釣合が取れるであら

9) Fuisting, a. a. O. S. 190.

10) Roscher, Fw. 5. Aufl. I. S. 318.

11) Kleinwächter, a. a. O. S. 190.

うし（恐らく小さい法人の配當又は利益であれば、平均率たる法人課税と、小さい箇人に於ける低い累進率課税との合計は、大體高いものではあるまいと思はれる）、假令又大な箇人の場合に於ける累進率に依る税額が、其よりも小さい法人に於ける課税と其から配當を受くる箇人に於ける課税との合計よりも低いことがあつたとしても、其程度は、箇人に於ける累進率の峻しきことを例とする今日の多くの國では、左まで大きいことはあり得ず、そして其しきの差であれば、箇人、此場合の小さい箇人が、法人組織を利用することによりて、之を利用しなければ得られなかつた利益を得て居ることに因りて辯解し得るとしなければならぬ。若夫れ、法人の社員中に大な資力者ばかりでなく、小なる資力者があるので、法人關係の重複課税が不當に重い課税となるといふに至つては、其小さな資力者が、彼單獨では得られない大な利益を法人組織により得て居ることによりて甘んずるの外なく、特に彼の負擔が法人に於ける課税にては大所得者に比して宥恕されぬとしても、彼自身に於ける綜合課税にては非常に軽い率が課せられ、時としては免稅點以下ともなつて無税にてもあり得ることにて諒解し得る。法人に於ける課税が所得税の本來の人的性質を失はしむることは遺憾のことではあるが、實際的立法としては此の如きも已むを得ぬことであり、且つ此の如き事が法人課税のみでなく、公債社債利子等の課税にても起ることであるから想するに足る。又此點にては我邦の税法などでは公債社債利子等の課税につき單に源泉に於ける物稅的

課税だけで甘んじて居るのに、法人配當課税につき法人に於ける物税的課税の上にも、箇人に於ける総合的人的課税をも併用して居るだけでは一層理想に適ふて居るともいひ得る。

(三) 國民經濟上

(A) 其說——(イ) 元來、營利法人は現代の經濟組織の下には缺くべからざる組織であり、之によりて資本を集積して容易に大規模の事業を爲すことが出來、之によりて初めて出來るといふ事業も少くない。即ち之あるによりて今日の經濟の發展を得たのであり、其の將來とも益々多く利用されることの望ましきものであるのに(註一〇)、之が關係の所得を二重に課税するといふのは、其發展を阻止するものであつて、賢明なる政策とは認められぬ(註一一)。ろ加之、一國にて之が重複課税を行ふて居るときに、他の國で一重課税に止めるものがあつて、或度まで前者からして後者への資本の移出といふことの起るといふ、前者に取りての經濟上の不利もあるといふのである(註一二)。

(註一〇) ベラフェルデスは、資本主義制度の發達と共に、資本主義組織が普及し、特に其が株式會社の形にて普及し、特に各國にて經濟活動の全き分科が殆んど例外なく、株式會社の領域に入ることとなつたといふて居るが、其れほどでなくとも、今日我國にても鐵道、汽船、電車、電氣、瓦斯、銀行、保險、大工業などには會社を離れて存在するものは極めて稀であるまでに進んで居る。

(註一一) ロッシアアは、株式會社と社員と双方を課税することは、株式會社の、國民經濟の先驅的冒險的擴張に對する大敵

用を無視するものと爲し、コンラドは、普魯西の舊時の所得税にて、法人と社員とを課税したのを以て、國民經濟上の理解の缺乏により、會社企業に對する反感より生じたと評し、多少別ではあるが、バステープルは、佛國の舊勳産税につき、此が會社の株の上に歸し、會社税と類似のものとなり、會社を抑壓することとなつたといふて居る。¹³⁾

(註二) ベレレスは、會社と社員とで重複課税を爲しつつ、會社にてか、社員にてか、或者怨を行ふことの理由として、安い税の地域へ、會社の移出するの心配が大に働くと爲す。¹⁴⁾

(B) 其批判——營利法人が現代經濟組織に於て重要であり、經濟發展の爲めに會社の發達の望ましきことは一應尤もであるけれども、此が發達にも色々の弊害のあることは先づ以て見逃してはならず、之が發達のみを期するにも及ばずとしなければならぬ。又此組織の適切なる事業にては假令之に多少不利なる課税が行はれたとしても尙ほ其が自らに發達するのであり、此重複課税によりて生ずる會社發達の阻止を過大視するのは過ぎて居り、又多少夫の課税が會社發達を阻止しても、左まで心配するにも及ばない。此に於て多少の不利はあつても、他に此の課税に伴ふ重い理由の存する以上は、之を忍ぶの外はない。此重複課税あるが爲めに、會社が外國が移り行くといふことに至りては、全く之を否定することは出来ないけれども、國際接觸の密ならざる我邦の如きでは、之につき大して心配するほどのことはなく、特に又外國にても重複課税の例は珍しくなく、單純課税が行はれるにしても税率が可なり重くなつて居るのであるからして、左したる心配はないとして良い。假令全く心配なしとの斷言は出来ないにしても。

13) Roscher, a. a. O. S. 318. Conrad, a. a. O. S. 72. Bastable, l. c. p. 454.

14) Perelles, Die Besteuerung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung. S. 51.

其二 法人重複課税賛成論

前節に於て、法人に關する重複課税に反對する論據を擧げて、之に批評を加へた。其れで大體、此重複課税の許すべきことを示した譯であるが、尙ほも之が許すべき所以の積極的の論點を擧げて、之を強めやうと思ふ。

(一) 所得の性質上——法人に於ける利益の課税と箇人に於ける配當の課税とは其一致するだけでは、重複課税のやうではあるが、法人と其社員たる箇人とが各別の人格者であり、法人は法人として、其社員たる箇人と獨立して法律の保護を受け、間々、其の箇人と經濟市場に競争も爲し得る所でもあるし、隨ふては法人に於ける利益と其よりして箇人が受け得た所の配當とは物としては本來同物だとしても、別異人に屬する別物としても見るべきことになる。別人のもつ別の所得といふことになる(註一三)。此が双方に課税したからといふて、同一課税物件への重複課税とは必ずしもいふことは出來ず、其は單に各別人に於ける單純課税の複數に過ぎないと思すべきである。

或は又、箇人が法人に投資するのは、丁度、彼が土地や家屋や公債や社債や預金やに投資した同いで、箇人から見れば一の投資に過ぎず、其法人よりの配當は單なる投資利得であり、一の收益に外ならぬやうでもあるが、其も法人投資と其他の物的投資と同一性質のものとは必ずしもいひ得ぬ。土地家屋等は單なる物的の投資物體であつて、人格なき單なる物であるけれども、法人は

其に人格が與へられ其に伴ふ色々な利便、特權のあるものである。随ふて之を他の投資物體と特別に取扱ふても妨げなく、又特別に取扱ふべきものである。何程か此等の物と類似性を有つにはせよ、又多少別種なものとして取扱ふべきものでなければならぬ。

(註一三) テツシエマツヒアーは、純形式的且つ國庫主義的説明よりすれば、此が二の全く別異人に關すといふを得る。即ち其所得が企業者所得として課税せらるゝ法人と、其應當所得が齊しく課税せらるべき資本主とに關するといふを得ると爲し、フィステングは、完全なる實質的獨立によりてのみ、會社自身が經營主として見るを得る。其の根本的的特徴は其義務につき、債權者に對し其の直接且つ専らなる責任に於てのみ見出さるゝを得る。此假定の下に會社は、社員全體とは異つた全く獨立なる權利主體として現はるといひ、チスカは、會社と社員との課税には、同一租税主體の二重課税が存しないて、唯だ一定の租税物體の二重課税のみがある。此場合には唯だ皮相的の重複課税を見るといふて居る。¹⁵⁾

(二) 所得税の性質上——所得税が本來は自然人を中心として、之に入り來る有らゆる所得を綜合して人税的に課税するものであるとはいへ、既に法人といふ制度が發達して、可なり廣く用ゐらるゝことゝなつた以上は、或度まで所得税を此人工的制度たる法人にも及ぼすも已むを得ずとしなければならぬ。此際、此法人を自然人と全く同様には取扱はず、其の多人數の社員の關與する特別のものたることを考へて、多少、自然人とは特段に、多少物的に扱ひ、税率の如きも累進でなく、中間比率率を選むのも理解し得る所のものである。又此法人に於ける課税に、幾分か我邦の第二種の所得同様、箇人所得の爲めの源泉課税法を取つたといふ意味のある點からしても此比例

15) Teschemacher, a. a. O. S. 72. Fuisting, a. a. O. S. 154. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 130-131.

中間率の採用を説明し得る。

(三)能力原則上——上にいふ如く法人に於ける所得と、箇人に於ける配當所得とが、別異人に屬する所得と認めらるゝだけでは、双方に課税したとしても、少しも不當過重の、能力に不相應なる課税とはいふことを得ない。加之、法人に於ける所得を以て假りに論者のいふやうに、單に關係箇人に取りての一の投資利益であり、一の収益であり、其は彼が土地や家屋やに投資した場合と同じやうな収益だとしても、此の如き特別なる人工的制度への投資を選みたるときに、其は特に物體に投資するよりも何程か有利なるものあるを利用せんとしたとしなければならぬ。隨ふて其だけに於て此場合に他の場合よりも一層大なる能力が存すと爲すを得べく、其れだけに於て或度まで他の者よりも重く課税しても可であり、少くとも或度までの緩和手段さへ構せらるゝならば重複課税も亦妨げなきこととなり、許すべき重複課税といふことになるのである(註一四)。此見地からすると、夫の法人が大ければ大いほど、一層有利であり、一層能力が大いのだとすべく、隨ふては法人の所得の大きさによりて其に累進率を適用しても差支なきこととなる。間を行はるゝ法人所得の累進税は斯くして或度まで説明のつき得るものである(註一五)。

(註一四) フイスチングは、人は、特に租税力があり、隨ふて擔税者として相當なるものとして營利會社を見るのを例とするといひ、テツシエマツヒアーは、會社税といふ特別課税は、會社の結合によりて特別に給付能力あるものとなつた企業形式

の重課に關すると爲し、チュルヒアーは、會社と株主との同時課税が不當ではない。何ぞとなれば株式に依る營利が、他の方法にて頗る多く法律に依る特典を與へらるゝからといひ、ビユラーも、法律事實の實現が他の法律範圍にても、法人に取り、自然人に取りてと同様の効果を有するときに、其事實の特質が自然人のみによりては實現せらるゝを得ざるだけでは、法人を課税することが、税法にても當然として現はるといひ、更に立法が益々法人の所得、並に近頃は其財産にも、法人其ものに就いて課することに移つたときに、其が主たる理由は二つあつて、其一是、法人の多くのもの、特に株式會社は、常に特に多收な租税物體であつて、之が鋭き、恐らくは二重なる課税が之に不當ではない。否な中等階級政策の理由よりして恰も相當と見ゆといふに在りと爲し、ケンナンに依ると、大統領タフト氏のメッセージの中にも、米國の會社は會社の財産上の税としてでなくて、人工的人格として營業を行ふことの特權の上の内國税としたといふて居り、更らにアダムスも、國家は人民の集合的能力によりて彼等に生ずる凡べての富の保護者だといふて居る。¹⁶⁾

(註一五) 茲には法人の普通所得についていふ。超過所得に於ける累進課税は別の説明を要する。

(四)國民經濟上——法人に於ける課税と箇人の配當に於ける課税との並行が、其の課税の一方的たる場合に比し、法人の發達を抑制するといふことは認めなくてはならず、其れだけにては此課税が國民經濟上何程か不利なものではある。其點を否定はし得ないけれども、法人の發達に伴ふ弊害といふこともあるし、其有利なるだけでは、企業にして法制上法人たるを要せらるゝこともあるし、事實上も法人企業に伴ふ長所があつて、租税上の多少の不利にも拘らず尙且つ之を利用して法人企業を行ふといふこともあるし、更には法人税が株、又は持分券の價の上に物上負擔として擔はれて、交通取引の頻繁に行はれて持主を轉じ往く裡に、其税が特別の負擔たらざるに至る

16) Fuisting, a. a. O. S. 189. Teschemacher, a. a. O. S. 73. Zürcher, Verbot der Doppelbesteuerung. S. 40. Bühler, a. a. O. S. 158-159. Kennan, Income taxation, p. 285. Adams, Science of finance. p. 500.

といふこともあつて(註一六)、夫のいふ所の會社法人抑制の不利は大したものではないといふことが出来る。尤も此點に於て此税の妥當を全く肯定するといふことは出来ない。唯だ其弊が大したものではないといふことに於て忍ぶべきものとせられるに止まる。

(註一六) ベラフェルデスは、純益の同時課税に於ける配當課税が、必ずしも重複課税を意味しない。何せかなれば、此に株の價格變動によりて排轉が生じ得るからといふセリグマンの注意は確に正當だといふて居る。¹⁷⁾

(五) 社會政策上——會社の發達によりて企業の資本力が増大し、其爲めには簡人企業に依れる中小營業者が競争上、不利になるといふことを免れない。そして此會社利益に於ける課税と簡人の配當所得課税との並行が、何程か會社の發達を阻止するだけにては、中小營業者擁護といふ中等階級政策上に有益なることが出来(註一七)、之によりて前の國民經濟上に於ける短所を優に埋合せることが出来るであらう。

(註一七) 前註一四ビュラー參照。

(六) 課税技術上——

(A) 法人簡人双方にての課税の選むべき理由——としてはい(若も法人のみにて課するとすれば、)として簡人に於ける配當課税をしないとすれば、簡人の受くる全所得の大きさを擱んで應能の課税をすることの出来ぬといふ缺點がある(註一八)。其場合の法人に於ける税率は恐らくは普通には比

例率となり中間率とならうから、箇人への負擔としては其に於ける所得の大小に應ずる累進課税の趣旨に反する。大所得者が過輕の負擔を爲し、小所得者が過重の負擔をすることになる。或は一方からは認めせらるゝ如く法人に於ける課税を、其所得の大きさに依る累進課税とするとしても(註一九)、之を箇人が負擔するものと見るときには、大所得を擧ぐる法人から配當を受くる箇人に小所得者があり、小所得を擧ぐる法人から配當を受くる箇人に、大所得者があるとするれば、其からいふと亦、不公平になるといふことを免れない。此事は、法人箇人双方課税の場合にも存することではあるけれども、其ときには箇人に於ける相當なる累進綜合課税が行はれるので、其れで忍び得るものとなる。(若も箇人のみにて課税して法人課税をしないときには、今度は折角の法人課税に於ける捕捉易が失はれて、遁脱可能性が一層大いといふ缺點を免れない(註二〇)。特に無記名株及記名株にして持主の變動頻繁なるもの、配當を擱むことが六つかしい(註二一)。法人に於ける利益であつて株主に配當せられず法人に留保せられるものを逸するといふこともあり(註二三)、外國に出て往く配當を逃がすことにもなる(註二三)。だからして法人箇人双方課税を行ふて右いふ長短の補足を爲すを選むべしとすることになる。

(註一八) エーベルヒは、之によりて自然人の全所得についての概観が失はれ、且つ各箇の給付能力に依る課税が不可能となると爲し、ペレレスは、會社の賦課は、配當收得者の給付能力への考慮を妨げると爲す¹⁸⁾

(註一九) ベラフォルデスは、會社税に於て通例、税率が純益の増進 共に上るといふが、其の通例といふ詞は適切でないけれども、屢々、之が行はれることは事實である。

(註二〇) ビューラーは、近頃の法人課税立法が法人其ものを課する二の重なる理由の一として、此方法が源泉課税の利益を有つといふことを擧ぐるが、其は此を指すのであり、クラインウエヒターも、會社に依る課税には、會社より得らるゝ全所得を租税に捕捉するの利益ありとし、チュルヒアーも、會社を單位として課税することは、課税物件の大きの容易なる確知方法だといふことによりて特徴づけらるゝと爲し、エーベルヒも、會社に於ける賦課は、各箇の配當權者に於ける其よりも一層確實であるといひ、アダムスも、(會社にて課税することによりて) 歳入制度が明瞭公平、行政安易を利することゝなるといふて居る。¹⁹⁾²⁰⁾

(註二一) チュルヒアーは、株の大多數は一定の投資財産でなく、取引所取引の物體となり、日々持主を變更することを注意しなくてはならぬといふ。²¹⁾

(註二二) ペレレスは、會社の賦課は準備金の課税を容易とすと爲し、エーベルヒも、會社の課税によりてのみ、社員に分配せられず、營業擴張、改良、還債、準備基金設定に用ゐられる營業利益部が課税さるゝを得と爲し、ロツシアーは、營利會社の社員の配當として拂はれたる所得のみを課税するときに、往々にして既に其資本力によりて、其と競争する箇人企業に優越したる此會社企業が不相當なる恩典を受くることゝなる。何ぜとなれば此會社の準備金、改良擴張、負債償還に使はれたる所得部が課税から逃れることゝなるからといふ。²²⁾

(註二三) クラインウエヒターは、會社に於ける課税が、外國在住の社員をも課税し得ることを指摘し、ロツシアーは、營利會社の社員のみを課するときに、外國に流れ往く配當を捕捉し難いことゝなると爲し、エーベルヒも、そしてビューラーも、社員のみを課税の此の缺點を注意して居る。²³⁾

(B) 法人箇人双方にての課税の避くべからざる若干の缺點——斯くて技術上、法人箇人双方を課

19) Bela Földes, a. a. O. S. 458.

20) Bühler, a. a. O. S. 159. Kleinwächter, a. a. O. S. 189. Zürcher, a. a. O. S. 40. Eheberg, a. a. O. S. 189. Adams, l. c. p. 442.

21) Zürcher, a. a. O. S. 41.

22) Perelles, a. a. O. S. 86. Eheberg, a. a. O. S. 188-189. Roscher, a. a.

税するとして、之にも多少の缺點があるといふことは無視し得ぬ。例之い(一)双方で十分に取ることを、法人に於ける課税とても或度まで結局、社員たる箇人に於ける課税だといふ點から見ると、少しく重きに過ぐる嫌があり、又會社企業の抑制の、度を超ゆることの躊躇すべきものもあるので、(ろ)多少、法人か箇人か何れかにて宥恕を行ふて此弊を避けやうとすると、今度は、此宥恕を法人の方に行ふといふと、そして其を例之、資本の百分率にて與ふるにすると、利益多き大な法人が利益少き小さな法人よりも只さへ有利な立場にあるのに、過大なる恩典に與かるの嫌がある(註三四)。此は見様によりては大した不當ではなく、其位のことには仕方なきことでもあり、利益率の低い法人は其れだけに相當負擔が樂になつて居ることも見らるゝが、箇人配當所得に於ける宥恕は、更らに各人の株を有ち及配當を受くるに就いての事情の相違を精細に考慮して區別することの出來ず、其宥恕度合の千遍一率となるといふの不都合がある。併し其も此種の問題については避くべからずとして辛棒する外ないことではある。

(註二四) ベレレスは、會社に於ける控除權は、其が資本の百分率にて測定せらるゝ處には、一層利益多き事業を有利とする。何となれば彼等に免税が小利益の事業と同範圍にて與へらるゝからといふて居る。²⁴⁾

結 論

O. S. 318.

23) Kleinwächter, a. a. O. S. 189. Roscher, a. a. O. S. 318. Eheberg, a. a. O. S. 188. Bühler, a. a. O. S. 159.

24) Perleis, a. a. O. S. 91.

以上要之、法人重複課税の問題は種々の税の中に就きても特に人税、特に所得税に於て最多く起る。そして其は法人の所得と箇人の其よりして受くる配當所得との重複課税として問題となる。之を所得の性質上、全く別人に屬する所得として重複課税にあらずとすることも出来るが、或は之を其一致するだけにて同一課税物件に對する重複課税としても良く、併し斯く見るとしても、其は或度まで緩和方法を講じつゝ、双方に於ける課税を行ふ方が課税技術上は選むべく、隨ては許すべき重複課税として良い。そして其は多少國民經濟上、會社抑制といふことに於て遺憾なるものはあるが、其は大したものではなく、却つて中等階級保護の社會政策上の利益によりて補ふことが出来、そして又夫の重複課税は此に存する一層大なる有利に於て能力原則上からも認むることが出来、所得税が本來、自然人を中心として課税するものだといふことからしては、法人課税の存するだけにて之を破られるといふ嫌もあるが、此も法人發達の事情の下には忍ばなければならぬこととして良い。